

Predmet C-612/21

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

30. rujna 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

16. travnja 2021.

Žalitelj:

Gmina O.

Druga stranka u postupku:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Predmet glavnog postupka

Žalba u kasacijskom postupku koju je podnijela općina u pogledu poreznog mišljenja u kojem se općinu smatra poreznim obveznikom PDV-a na ime usluga montaže sustava obnovljivih izvora energije.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje odredbi Direktive 2006/112; članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), osobito njezin članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1., tumačiti na način da općina (javno tijelo) postupa u svojstvu poreznog obveznika PDV-a kada provodi projekt čiji cilj je povećanje udjela obnovljivih izvora energije, obvezujući se na temelju građanskopravnog ugovora sklopljenog s vlasnicima nekretnina da će provesti i montirati sustave obnovljivih izvora energije na njihovim nekretninama te, nakon proteka određenog vremena, prenijeti vlasništvo nad tim sustavima na vlasnike nekretnina?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li u oporezivi iznos u smislu članka 73. te direktive uključiti sredstva sufinanciranja koja je općina (javno tijelo) primila iz europskih fondova za provedbu projekata koji se odnose na obnovljive izvore energije?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), članci 2., 9. i 13.

Navedene odredbe nacionalnog prava

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) (Dz.U. iz 2021., poz. 2174. kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

Članak 15.1. Poreznim obveznicima smatraju se pravne osobe, organizacijska tijela koja nemaju pravnu osobnost i fizičke osobe koje samostalno obavljaju bilo koju gospodarsku aktivnost iz stavka 2. bez obzira na svrhu ili rezultat te aktivnosti.

Članak 15.2. Gospodarskom aktivnošću smatra se svaka aktivnost proizvođača, trgovaca ili pružatelja usluga, uključujući onu gospodarskih subjekata koji iskorištavaju prirodne resurse i poljoprivrednika kao i slobodna zanimanja. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

Članak 15.6. Ne smatraju se poreznim obveznicima tijela javne vlasti ni uredi tih tijela u pogledu zadaća koje imaju na temelju posebnih odredbi i za čiju realizaciju su određeni, osim kada je riječ o aktivnostima koje su ostvarene na temelju građanskopravnih ugovora.

Članak 29.a stavak 1. Oporezivi iznos [...] svako je plaćanje koje kupac, primatelj usluga ili treća osoba izvrši isporučitelju robe ili pružatelju usluga, zajedno s dotacijama, subvencijama i drugim istovrsnim doplatama koje izravno utječu na cijenu robe ili usluga koje isporučuje ili pruža porezni obveznik.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Zakon od 27. travnja 2001. o zaštiti okoliša) (Dz.U. iz 2020. poz. 1219., kako je izmijenjen)

Članak 400.a stavak 1. Financiranje zaštite okoliša i gospodarenja vodama obuhvaća: [...]

21) projekte povezane sa zaštitom zraka;

22) poticanje korištenja lokalnih obnovljivih izvora energije i uvođenja ekološki prihvatljivijih nositelja energije; [...]

Članak 403. stavak 2. Vlastite zadaće općina uključuju financiranje zaštite okoliša u mjeri utvrđenoj člankom 400.a stavkom 1. točkama [...] od 21. do 25. [...] u iznosu koji nije manji od prihoda od naknada i kazni iz članka 402. stavaka 4., 5. i 6. koji čine prihod općinskih proračuna, umanjen za višak tih prihoda koji se prosljeđuje u vojvodске fondove.

Činjenično stanje, postupak i glavni argumenti stranaka

- 1 Spor se u biti odnosi se na to postupa li općina prilikom provedbe projekta koji se odnosi na ugradnju sustava obnovljivih izvora energije u svojstvu poreznog obveznika PDV-a i, posljedično, na utvrđivanje toga podliježe li PDV-u vlastiti doprinos vlasnika nekretnina i sufinanciranje koje je općina primila za provedbu tog projekta.
- 2 Općina O. (u daljnjem tekstu: žalitelj ili općina) zatražila je tumačenje odredbi poreznog prava u pojedinačnom predmetu koji se odnosi na porez na robu i usluge (PDV) u pogledu toga može li je se smatrati poreznim obveznikom PDV-a na ime usluga montaže sustava obnovljivih izvora energije.
- 3 Općina je jedinica lokalne samouprave registrirana kao aktivni porezni obveznik PDV-a. Zajedno s tri druge općine, općina je sklopila ugovor o partnerstvu za provedbu projekta koji se odnosi na ugradnju sustava obnovljivih izvora energije na području tih četiriju općina (u daljnjem tekstu: projekt).
- 4 Jedna od općina, kao voditeljica projekta, u ime svih partnera sklopila je ugovor o sufinanciranju projekta s vojvodstvom. Na temelju ugovora o partnerstvu, dobivena sredstva sufinanciranja prosljeđuju se partnerima u dijelu koji se odnosi na pojedinačne partnere.
- 5 Sufinanciranje je namijenjeno isključivo djelomičnom pokrivanju prihvatljivih troškova. Na svakoj je općini da odluči kako će financirati preostali dio projekta.

Sredstva sufinanciranja koja je primio žalitelj uključuju izdatke povezane s projektom i namijenjena su samo za izdatke koji su nužni za provedbu projekta. Općini je dodijeljeno sufinanciranje u iznosu od 75 % ukupnih prihvatljivih troškova projekta.

- 6 Glavni je cilj projekta povećati udio obnovljivih izvora energije u općoj proizvodnji energije i smanjiti emisije tvari koje onečišćuju zrak, promicati korištenje sunčeve energije, potaknuti razvoj korištenja obnovljivih izvora energije među pojedinačnim primateljima ugradnjom ekoloških sustava obnovljivih izvora energije koji su prihvatljiviji za okoliš. U okviru projekta općina provodi „Energetsku politiku Poljske do 2030.” koju je Vijeće ministara donijelo 10. studenoga 2009. i prema kojoj obnovljivi izvori energije trebaju činiti 20 % proizvedene energije.
- 7 U okviru projekta na nekretnine stanovnika i pravnih osoba ugradit će se fotonaponske ploče, zračne toplinske crpke za grijanje vode i solarni kolektori. Općina je sklopila ugovore s fizičkim osobama (stanovnicima) kao vlasnicima nekretnina. Vlasnici nekretnina dobrovoljno pristupaju projektu na temelju ugovora s općinom.
- 8 U skladu s ugovorom sklopljenim s vlasnicima nekretnina, svi sustavi obnovljivih izvora energije bit će u vlasništvu općine tijekom trajanja projekta, odnosno pet godina od dana kada općina primi posljednju uplatu na temelju ugovora o sufinanciranju i ugovora o partnerstvu. Nakon tog razdoblja, pravo vlasništva nad sustavom obnovljivih izvora energije prenet će se na vlasnika nekretnine. Tijekom trajanja projekta vlasnik nekretnine neće moći prodati sustav obnovljivih izvora energije. Isto tako, općina ne može prodati niti demontirati instalacije u tom razdoblju jer bi to moglo dovesti do toga da općina mora vratiti sredstva sufinanciranja. Vlasnici nekretnina dužni su u ugovorenom roku uplatiti vlastiti doprinos na bankovni račun općine. Vlasnici će bez dodatnih naknada moći koristiti sustav obnovljivih izvora energije u skladu s uvjetima iz ugovora. Vlasnik nekretnine ovlastio je općinu da postupa u njegovo ime pred nadležnim upravnim tijelima prilikom podnošenja zahtjeva za dozvole propisane zakonom koje su potrebne za postavljanje instalacija na njegovoj nekretnini.
- 9 Općina se obvezala izabrati izvođača, utvrditi raspored radova, provoditi tekući nadzor projekta, izvršiti konačno preuzimanje i financijski obračun projekta. Vlastiti doprinos koji podmiruju vlasnici nekretnina bit će njihovo jedino plaćanje općini koje proizlazi iz provedbe projekta. Taj doprinos dio je prihvatljivih troškova konkretnog sustava obnovljivih izvora energije koji je odredio izvođač, odnosno naknade izvođaču za konkretan sustav. Navedeni dio čini 25 % prihvatljivih troškova, a ugovor s vlasnikom nekretnine uključuje i utvrđeni najviši iznos vlastitog doprinosa.
- 10 Uplate vlasnika nekretnina nisu namijenjene troškovima nadzora i promidžbe. Te prihvatljive troškove općina pokriva iz vlastitih sredstava i sredstava sufinanciranja. Sustave obnovljivih izvora energije ugradit će izvođač, odnosno

subjekt izabran u otvorenom postupku javne nabave na temelju odredbi o javnoj nabavi.

- 11 Ugovor s izvođačem bit će peterostran: stranke će biti izvođač i četiri općine. Iz ugovora će proizlaziti opseg i vrsta sustava obnovljivih izvora energije koji će se izvršiti za pojedinačne općine. Svaka će općina pojedinačno obavljati obračun s izvođačem, pa će on stoga izdavati račune pojedinačnim općinama u okviru naloga svake od njih.
- 12 Ne postoji mogućnost dobivanja većih sredstava sufinanciranja ako izvođač ponudi cijenu višu od predviđene. Međutim, sredstva sufinanciranja bit će manja ako cijena izvođača bude niža od predviđene u zahtjevu za sufinanciranje. Ugovorom o sufinanciranju projekta općini se ne nameće obveza da od vlasnika nekretnina naplaćuju vlastiti doprinos i ne odnosi se na iznos njihovih uplata.
- 13 Sufinanciranje se dodjeljuje kako bi se sufinancirali prihvatljivi troškovi (uključujući troškove promidžbe, nadzora) općine u okviru projekta i općina će se na temelju tih troškova razračunavati s institucijom koja dodjeljuje sufinanciranje. Iznos sufinanciranja uvjetovan je iznosom prihvatljivih troškova koje općina snosi za nabave povezane s projektom.
- 14 Općina je Dyrektoru Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) postavila pitanje hoće li vlastiti doprinos koji plaćaju vlasnici nekretnina i sredstva sufinanciranja koja je primila općina podlijezati PDV-u s obzirom na to da općina u pogledu montaže sustava obnovljivih izvora energije ne djeluje u svojstvu poreznog obveznika PDV-a. Prema njezinu mišljenju, pružene usluge ne podliježu PDV-u jer se izvršavaju u okviru javnog sustava, a ne u okviru gospodarske aktivnosti. Vlastiti doprinos i sredstva sufinanciranja stoga ne predstavljaju naknadu za pružene usluge koje podliježu oporezivanju.
- 15 Porezno tijelo u poreznom je mišljenju od 7. kolovoza 2019. navelo da je stajalište općine pogrešno. Istaknulo je da će općina u odnosu na te aktivnosti djelovati kao porezni obveznik PDV-a. Neoporezivanje PDV-om ne može biti uvjetovano ni izvršavanjem vlastitih zadaća općine ni ciljem projekta. Naime, izvršavanje opisanih aktivnosti mora podlijezati i posebnim javnopravnim propisima uz korištenje povlastica državne vlasti.
- 16 Porezno tijelo smatra da se opisane usluge izvršavaju na temelju građanskopravnih ugovora, pružaju se uz naknadu i odnose se na područje aktivnosti (vrstu usluga) u kojem na tržištu postoje i drugi subjekti čija aktivnost ne podliježe izuzeću iz područja primjene Zakona o PDV-u. U opisanoj transakciji općina postupa slično kao i drugi gospodarski subjekti, stoga se s obzirom na članak 15. stavak 6. Zakona o PDV-u i sudsku praksu Suda ta transakcija oporezuje PDV-om prema općim pravilima.

- 17 Porezno tijelo smatra da postoji izravna veza (ekvivalentnost) između činidbe općine i plaćanja koja su izvršili vlasnici. Ta plaćanja stoga predstavljaju naknadu za usluge koje pruža općina.
- 18 Osim toga, porezno je tijelo navelo da, u skladu s člankom 29. stavkom 1. Zakona o PDV-u, oporezivi iznos uključuje plaćanja vlasnika nekretnina, kao i iznos sufinanciranja koji je općina primila od trećeg subjekta za izvršenje usluga koje se sastoje od provedbe sustava obnovljivih izvora energije i koje podliježu PDV-u u skladu s člankom 5. stavkom 1. točkom 1. Zakona o PDV-u.
- 19 Prvostupanjski je sud odbio tužbu općine.
- 20 Sud se nije složio sa stajalištem općine da ona ne obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 15. stavka 2. Zakona o PDV-u s obzirom na neekvivalentnost činidbi. Sud smatra da je to što vlastiti doprinosi nisu ekvivalentni u biti obilježje svih građanskopravnih odnosa u kojima se primaju takozvana bespovratna sredstva za cijenu robe ili usluge. Sud se nije složio ni sa stajalištem općine da cilj poduzetih aktivnosti nije dobit, nego povećanje udjela obnovljivih izvora energije u općoj proizvodnji energije. Sud smatra da postizanje potonjeg cilja ne isključuje postizanje prvonavedenog cilja. Općina od vlasnika nekretnina prima povrat 25 % prihvatljivih nastalih troškova, stoga se ugradnja ne odvija bez financijskog sudjelovanja vlasnika nekretnina. Okolnost da općina ne ostvaruje dobit također ne utječe na ocjenu toga ubrajaju li te aktivnosti u gospodarsku aktivnost.
- 21 Prvostupanjski sud smatra da općina nije izuzeta od oporezivanja ni zbog toga što obavlja javnu zadaću (zaštita okoliša i prirode).
- 22 Sud je utvrdio da odnosi između općine i vlasnika nekretnina predstavljaju građanskopravni odnos koji proizlazi iz ugovora. Općina stoga ne djeluje kao javno tijelo.
- 23 Što se tiče povrede članka 29.a stavka 1. Zakona o PDV-u, sud smatra da se u ovom predmetu bespovratna sredstva nedvojbeno dodjeljuju u svrhu sufinanciranja ugradnje sustava obnovljivih izvora energije kod određenog vlasnika nekretnine. Međutim, sama aktivnost montaže sustava obnovljivih izvora energije oporezuje se PDV-om.
- 24 Općina je protiv te presude podnijela žalbu u kasacijskom postupku.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 25 Sud koji je uputio zahtjev smatra da prije nego što se ispita izvršava li se određena transakcija u okviru javnih ovlasti valja ispitati izvršava li općina gospodarsku aktivnost. Valja istaknuti da, kao što to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, analiza članka 13. stavka 1. Direktive 2006/112 provedena s obzirom na ciljeve navedene direktive potvrđuje da dva uvjeta moraju biti kumulativno ispunjena da bi se moglo primijeniti pravilo o postupanju kao s osobama koje nisu obveznici

PDV-a, i to da aktivnosti obavljaju javna tijela i da su aktivnosti obavljene u svojstvu javnog tijela (vidjeti presudu od 25. listopada 2015., Saudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 51. i navedena sudska praksa).

- 26 Kako bi se utvrdilo obavlja li općina gospodarsku aktivnost u ispitivanom svojstvu, treba provjeriti obavljaju li se aktivnosti uz naknadu. Kvalificiranje određene transakcije kao transakcije uz naknadu moguće je jedino u slučaju postojanja izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti presudu od 25. listopada 2015., Saudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 32. i navedena sudska praksa).
- 27 Prema ustaljenoj sudskoj praksi smatra se da se usluge obavljaju „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 te su one shodno tomu oporezive jedino ako između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos tijekom kojega razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti osobito presudu od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 24. i navedena sudska praksa). Općina smatra da ne obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 15. stavka 2. Zakona o PDV-u, jer vlastiti doprinos vlasnika nekretnine nije ekvivalentan u usporedbi s činidbom općine. U sudskoj praksi Suda ističe se da činjenica da se gospodarska transakcija obavlja po cijeni koja je viša ili niža od cijene troška nije relevantna kada je riječ o kvalifikaciji te transakcije kao „transakcije uz naknadu”. Potonji pojam pretpostavlja jedino postojanje izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika (presuda od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 25.).
- 28 Međutim, treba napomenuti da općina projekt uglavnom financira iz primljenih bespovratnih sredstava, pa vlastiti doprinos općine također nije ekvivalentan u odnosu na troškove ugradnje. To što vlastiti doprinosi nisu ekvivalentni obilježje je svih građanskopravnih odnosa u kojima se primaju takozvana bespovratna sredstva za cijenu robe ili usluge. Stvarne troškove ugradnje sustava obnovljivih izvora energije iz vlastitih sredstava ne snosi ni općina ni vlasnik nekretnine, što proizlazi iz činjenice primitka bespovratnih sredstava i nije povezano s okolnošću da uslugu ugradnje pruža općina.
- 29 U predmetu C-520/14 Sud je istaknuo neujednačenost uplata za prijevoz djece u odnosu na troškove prijevoza i okolnost da se prijevoz djece ne obavlja pod uvjetima pod kojima se uobičajeno obavlja prijevoz osoba.
- 30 Sud koji je uputio zahtjev pita se ne postoji li takva neujednačenost i u ovom predmetu. Iznos uplate koju plaća vlasnik nekretnine izračunan je kao dio

prihvatljivih troškova konkretnog sustava obnovljivih izvora energije koji je odredio izvođač. Iz načina izračuna vlastitog doprinosa vlasnika nekretnine proizlazi da on nije ekvivalentan u odnosu na činidbu općine (25 % prihvatljivih troškova montaže). Troškove nadzora i promidžbe općina pokriva iz vlastitih sredstava i sredstava sufinanciranja.

- 31 Sud koji je uputio zahtjev također ističe uvjete transakcije koji se razlikuju od tržišnih. Vlasnici nekretnina pozajmili su općini dio nekretnine potreban za ugradnju sustava obnovljivih izvora energije. Provedbu projekta nadzire nadzorni inspektor izabran u otvorenom postupku javne nabave. Javlja se dvojba u pogledu toga da vlasnik nekretnine nije krajnji primatelj – potrošač, nego općina. Prethodno navedeno može dovesti do zaključka da je općina korisnik usluga, a da su uplate vlasnika nekretnina dodatan izvor financiranja.
- 32 U tom se slučaju ne može govoriti o utvrđivanju cijene usluge. Protučinidba uopće nije određiva. Kao što je to istaknuo Sud, cilj članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) Šeste direktive jest uzeti u obzir naknadu koja je plaćena za isporuku robe ili pružanje usluge na način da se odražava ukupna stvarna vrijednost isporuke ili usluge. U tu svrhu ta odredba u poreznu osnovicu uključuje potpore koje su izravno povezane s cijenom isporuke kao protučinidbu (presuda od 9. listopada 2019., C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, t. 32., 33. i navedena sudska praksa). Stoga se ne može govoriti o protučinidbi kada stanovnik općine nije korisnik ulaganja. Treba istaknuti da montaža uređaja nije usluga koja se obavlja za pojedinačne stanovnike, nego za općinu koja u toj fazi, na temelju ugovora s izvršiteljem, stječe vlasništvo nad uređajima ugrađenima na nekretnine koje su pozajmili stanovnici. S druge strane, korist od projekta ima cijela zajednica, a ne samo stanovnici nekretnina na kojima se ugrađuju solarni kolektori, kao što je to u svojoj sudskoj praksi utvrdio sud koji je uputio zahtjev.
- 33 U prilog tome da općina ne obavlja gospodarsku aktivnost ide i okolnost da ne namjerava uobičajeno i kontinuirano pružati usluge montaže sustava obnovljivih izvora energije.
- 34 Utvrđenje da se opisana transakcija obavlja u okviru gospodarske aktivnosti i dalje ne znači da ne podliježe oporezivanju. Općina je navela da provedbom projekta ispunjava zadaće propisane Zakonom o općinama i Zakonom o zaštiti okoliša. U članku 403. stavku 2. u vezi s člankom 400.a stavkom 1. točkama 21. i 22. Zakona o zaštiti okoliša utvrđuje se da je financiranje zaštite okoliša u pogledu projekata povezanih sa zaštitom zraka i poticanjem korištenja lokalnih obnovljivih izvora energije te uvođenjem ekološki prihvatljivijih nositelja energije vlastita zadaća općine.
- 35 S druge pak strane, čini se da obavljanje aktivnosti opisanih u zahtjevu ne podliježe posebnim javnopravnim propisima. Budući da te zadaće mogu izvršavati i subjekti koji nisu jedinice lokalne samouprave, to znači da se prilikom izvršenja tih zadaća u biti ne koriste pravna sredstva javnih vlasti, svojstvena javnoj vlasti.

Međutim, s obzirom na poštovanje načela tržišnog natjecanja, okolnost da te zadaće izvršavaju javni i nejavni subjekti ne smije dovesti do različite ocjene porezne prirode izvršenih zadaća.

- 36 U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, sud koji je uputio zahtjev pita treba li u oporezivi iznos u smislu članka 73. Direktive 2006/112 uključiti sredstva sufinanciranja koja je općina primila iz europskih fondova za provedbu projekata koji se odnose na obnovljive izvore energije.
- 37 Utvrđenje da općina obavlja gospodarsku aktivnost koja nije izuzeta od PDV-a ne mora značiti da cijeli iznos potraživanja od vlasnika nekretnina podliježe oporezivanju s obzirom na to da se njegov dio pokriven financiranjem možda neće oporezivati jer neće biti uključen u oporezivi iznos.
- 38 U sudskoj praksi Suda ističe se da potpora, kako bi se izravno povezala s cijenom određene transakcije, mora biti isplaćena isporučitelju koji prima potporu specijalno kako bi on isporučio robu ili pružio određenu uslugu. Samo u tom slučaju potpora se može smatrati protučinidbom za isporuku robe ili pružanje usluga te je stoga oporeziva (presuda od 15. srpnja 2004., Komisija/Njemačka, C-144/02, EU:C:2004:444, t. 27. i 28.; od 9. listopada 2019., C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, t. 31.). Stoga treba utvrditi ostvaruju li kupci robe ili primatelji usluga korist od potpore koja je dodijeljena njezinu korisniku. Naime, potrebno je da cijena koju kupac ili primatelj usluge treba platiti bude utvrđena tako da se smanjuje razmjerno potpore koja je dodijeljena prodavatelju robe ili pružatelju usluge i koja stoga predstavlja element utvrđivanja cijene koju potonji naplaćuje. Stoga treba objektivno utvrditi omogućuje li prodavatelju ili pružatelju usluga činjenica da su mu isplaćene potpore prodaju robe ili pružanje usluge po cijeni nižoj od one koju bi trebao zahtijevati da mu potpore nisu isplaćene. Usto, protučinidba koju predstavlja potpora mora barem biti određiva (presuda od 9. listopada 2019., C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 i C-574/18, EU:C:2019:847, t. 32., 33. i navedena sudska praksa).
- 39 Međutim, iz činjenica u ovom predmetu ne može se zaključiti da je utvrđena bilo kakva cijena na koju izravno utječu dodijeljena bespovratna sredstva. Upravo suprotno, iz analize činjenica može se zaključiti da su predmetna bespovratna sredstva troškovna. Kako bi se utvrdilo oporezuju li se određena bespovratna sredstva, ključni su uvjeti za njihovu dodjelu kojima se mora definirati svrha izvršenog sufinanciranja. Stoga je kriterij za to da se bespovratna sredstva mogu smatrati oporezivim iznosom utvrđenje da je svrha bespovratnih sredstava financiranje konkretne aktivnosti oporezive PDV-om. Međutim, bespovratna sredstva koja se ne mogu povezati s konkretnim oporezivim aktivnostima ne predstavljaju oporezivi iznos u smislu članka 73. Direktive 2006/112.
- 40 U prilog tome da bespovratna sredstva nisu dio oporezivog iznosa usluge energetske obnove ide i činjenica da bi to dovelo do povrede članka 69. stavka 3. točke (c) Uredbe (EU) br. 1303/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od

17. prosinca 2013. o utvrđivanju zajedničkih odredbi o Europskom fondu za regionalni razvoj, Europskom socijalnom fondu, Kohezijskom fondu, Europskom poljoprivrednom fondu za ruralni razvoj i Europskom fondu za pomorstvo i ribarstvo i o utvrđivanju općih odredbi o Europskom fondu za regionalni razvoj, Europskom socijalnom fondu, Kohezijskom fondu i Europskom fondu za pomorstvo i ribarstvo te o stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ) br. 1083/2006 (SL 2013, L 347., str. 320.) kojim se određuje da PDV, osim ako nije povrativ u okviru nacionalnog zakonodavstva o PDV-u, predstavlja troškove koji nisu prihvatljivi za doprinos iz europskih strukturnih i investicijskih fondova, odnosno ne nadoknađuju se bespovratnim sredstvima.

- 41 Uključivanje bespovratnih sredstava u oporezivi iznos značit će da dio tih sredstava neće biti namijenjen cilju zbog kojeg su dodijeljena u okviru fonda Unije, nego plaćanju davanja u državni proračun.
- 42 Osim toga, cilj tih ulaganja jest provedba zadaća povezanih sa zaštitom okoliša i poboljšanjem kvalitete zraka na području općine, što je obuhvaćeno vlastitim zadaćama općine o kojima je riječ u članku 7. stavku 1. točkama 1. i 3. Ustawe z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Zakon od 8. ožujka 1990. o općinama). To potvrđuje da su primljena bespovratna sredstva, u skladu s ugovorom potpisanim s institucijom koja dodjeljuje sufinanciranje, ciljana bespovratna sredstva, odnosno da su namijenjena sufinanciranju troškova ulaganja lokalnih samouprava, što je opće sufinanciranje koje pokriva troškove izvršenih zadaća. Ta bespovratna sredstva stoga se ne izračunavaju na temelju jedinične vrijednosti, kao što je to slučaj kod bespovratnih sredstava namijenjenih doplatama za određene vrste robe i usluga.